

**El Derecho Financiero desde una perspectiva *principalista*:
notas sobre la elaboración de un proyecto investigador para el
acceso a los cuerpos docentes universitarios***

*Tax Law from a principle perspective: notes on the
development of a research project in order to accede to the
academic career*

1

Jorge Martín López

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

E-mail: jorge.martin@ua.es

* Este trabajo se enmarca dentro del proyecto de investigación “La seguridad jurídica en el ordenamiento tributario español” (referencia DER2015-68072-P), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad y cuyos investigadores principales son la Dra. Begoña Pérez Bernabéu y el Dr. Jorge Martín López.

Resumen: Con carácter general, el proyecto investigador exigido para el acceso a los cuerpos docentes universitarios se centra en qué, o sobre qué, y cómo se pretende investigar en el ámbito de una determinada disciplina, describiendo las líneas maestras de la futura labor científica. Ello implica exponer los planteamientos investigadores propios, tanto sustantivos como metodológicos, es decir, la concepción personal de la investigación sobre la materia. En este sentido, se aboga por una investigación basada en un tratamiento de los retos y problemas fundamentales del Derecho Financiero en clave principalista, defendiendo una metodología que busca revisar el estado actual de la disciplina a la luz de los principios clásicos de justicia, legalidad y seguridad jurídica. A nuestro juicio, la investigación en Derecho Financiero debería incidir en sí, a día de hoy, la regulación positiva responde efectivamente a las exigencias derivadas de los principios rectores de la actividad financiera. Se trata de reivindicar la importancia crucial de los principios constitucionales en la investigación jurídica en este campo, puesto que la consecución del Estado social y democrático de Derecho depende, en buena medida, de la observancia de los principios de justicia financiera, legalidad y seguridad jurídica.

Palabras clave: Derecho Financiero, investigación, principios constitucionales, justicia,

Abstract: In general terms, the research project required to accede to the academic career focuses on what, or about what and how it is intended to do a research in a particular subject, by describing the master lines of the future research task. That implies to show the own research reasonings, both the substantial and the methodological ones, that is to say, the personal idea of the research about the matter. In this sense, the author proposes a research based on the study of the challenges and fundamental problems of Tax Law, by defending a methodology aimed at revising the current status of the discipline in light of the classical principles of tax justice, legality and certainty. In the author's view, research on Tax Law should deal with the question of whether the regulation in force is adequate to the requirements derived from the main principles of the tax activity. The objective is to reclaim the relevance of the constitutional principles in the juridical research on Tax Law, due to the fact that the achievement of a social and democratic rule of law depends, in a high extent, on the compliance of the principles of tax justice, legality and certainty.

Keywords: Tax Law, research, constitutional principles, justice, legality, certainty.

1. A modo de premisa: acerca del concepto de proyecto de investigación en Derecho Financiero

La elaboración de un proyecto investigador en Derecho Financiero para el acceso a los cuerpos docentes universitarios exige cuestionarse cuál debe ser su contenido o, expresado, en otros términos, en qué ha de consistir el mismo. Existe al respecto una indefinición normativa que hace necesaria una labor previa de integración, en orden a pergeñar una noción válida para nuestra disciplina. El punto de partida de un proyecto investigador debe ser, pues, la concreción de sus distintos elementos, haciéndose especial hincapié en las particularidades propias que ha de revestir en el ámbito del Derecho Financiero.

En una primera aproximación, el proyecto investigador supone una suerte de propuesta u hoja de ruta en torno a la actividad investigadora que se pretende desplegar en el futuro, entendiendo ésta última como el conjunto de actuaciones que contribuyan a la construcción, innovación y difusión del conocimiento científico (MANGAS, 2011, 70). Concretamente, en el campo jurídico, esa mejora del conocimiento a la que se halla encaminada la investigación va ligada, indefectiblemente, a la búsqueda de soluciones a los problemas que se derivan de la aplicación e interpretación del Derecho (LATORRE, 2012, 15).

El proyecto investigador, en tanto requisito normativo para el acceso a los cuerpos docentes universitarios¹, trata de verificar la aptitud científica del profesor, quien tiene que demostrar su capacidad investigadora en una determinada disciplina, abordando el objeto y método de la investigación. En este sentido, el proyecto debería contener tanto los planteamientos científicos propios sobre la materia como la planificación de la investigación, desde una perspectiva sustantiva y formal.

¹ Artículo 62 de la Ley Orgánica 6/2001, de 21 de diciembre, de Universidades, en su redacción dada por la Ley Orgánica 4/2007, de 12 de abril.

Así pues, el proyecto investigador se estructuraría sobre la base de dos pilares fundamentales: qué investigar y cómo hacerlo. Es decir, con carácter previo a la exposición de la investigación específica que se llevará a cabo en el futuro, se hace preciso dar una visión personal sobre los principales retos que en la actualidad plantea la disciplina, articulando una posición particular en torno al abordaje científico de los mismos. Si la investigación en la esfera del Derecho ha de tender a la solución de problemas jurídicos, su delimitación en el ámbito del Derecho Financiero, así como el enfoque con el que deben acometerse, devienen claves a efectos de justificar la concreta investigación ulterior.

A nuestro juicio, el proyecto investigador ha de ofrecer una panorámica de las encrucijadas científicas ante las que se sitúa el Derecho Financiero. Se debe realizar un examen de la situación de la disciplina, prestando especial atención a los problemas fundamentales existentes en esta parcela del ordenamiento. Dicho en otras palabras, no cabe resolver el interrogante sobre qué investigar en una determinada disciplina sin esbozar las cuestiones esenciales a las que tiene y tendrá que enfrentarse cualquier estudioso de aquella (GRAU, 2006, 8).

Ahora bien, más que describir de forma aislada e inconexa cada uno de los aspectos de actualidad del Derecho Financiero, creemos más apropiado un tratamiento imbricado de los mismos desde la óptica de los principios nucleares de la disciplina, como nexo o punto de unión de todos ellos. Así, podría reformularse esa necesaria visión del estatus de la materia en clave *principalista*, reconduciendo el análisis a cómo y en qué medida las últimas tendencias normativas en Derecho Financiero están afectando a algunas de sus reglas básicas de juego.

A fortiori, el objeto del proyecto investigador viene condicionado por el contexto científico en el que se encuentre encuadrada la labor científica propia, de manera que los grupos y proyectos dotados de financiación de los que se forme parte predispondrán, en buena medida, las futuras líneas de investigación. La concreta propuesta investigadora que se contenga en el proyecto no puede constituir un elemento aleatorio, sino que tiene

que responder a un marco investigador predeterminado por el propio escenario científico en el que se inserta.

En este orden de ideas, estimamos que el proyecto investigador no ha de consistir simplemente en la presentación de un ejercicio acabado sobre algún tema actual de la disciplina. Más bien, se trata de delinear qué y cómo va a investigarse en el futuro sobre la base de un doble eje: la perspectiva propia sobre los retos fundamentales de la disciplina y los grupos y proyectos en los que la actividad investigadora personal se encuentre integrada.

De otro lado, la elaboración de un proyecto de investigación tiene que hacer referencia, insoslayablemente, al método. Tras delimitar qué investigar en Derecho Financiero, se ha de incidir en cómo llevar a cabo dicha investigación, exponiéndose la metodología del proceso investigador. En este sentido, la investigación en el ámbito del Derecho, entendida como una empresa científico-técnica encaminada a la mejora del funcionamiento del ordenamiento jurídico en su producción, interpretación y aplicación (ATIENZA, 2006, 11), debe analizar la regulación de aquellos aspectos de la disciplina que vayan a abordarse y poner de manifiesto las distintas disfunciones, inconsistencias y lagunas del sistema, elaborando propuestas *de lege ferenda* y vías de solución alternativas (PALAO, 1992, 340 y 341).

Así, en el diseño de un proyecto de investigación podrían distinguirse dos partes claramente diferenciadas: una primera relativa al enfoque propio en torno a qué y cómo investigar con carácter general en Derecho Financiero, esto es, la visión sustantiva y metodológica personal sobre la investigación jurídica en esta parcela del ordenamiento; la segunda haría referencia, en cambio, a la concreta propuesta científica que se pretende llevar a cabo, pergeñándose las líneas generales del objeto, alcance y contenido de la futura investigación específica.

El proyecto investigador habría de comenzar con lo que, a día de hoy, constituyen las piezas fundamentales del Derecho Financiero, identificando los retos que requieren la atención del profesor universitario en esta esfera. Dicho de otro modo, se debería incluir

una exposición conjunta de aquellos aspectos de la disciplina sobre los que se estima que ha de recaer la labor investigadora. Y es que la respuesta a la pregunta qué investigar en el campo del Derecho Financiero requiere un previo examen de su *statu quo*, en aras de acotar los problemas aplicativos e interpretativos de este sector del ordenamiento. Se trataría, pues, de plasmar los interrogantes científico-jurídicos fundamentales de la disciplina, como precedente y justificación de las futuras y concretas líneas de investigación propias.

En este punto, reiteramos la preferencia por presentar una panorámica de la disciplina de índole *principalista*, examinando las últimas tendencias del Derecho Financiero desde la perspectiva de sus principios fundamentales. Creemos que aporta un mayor valor el sometimiento de los actuales derroteros normativos al filtro de los principios clásicos del ámbito financiero, en aras de verificar si la deriva del Derecho Financiero está haciendo zozobrar la correcta aplicación de sus elementos rectores básicos.

A mayor abundamiento, se hace necesario que el proyecto refiera la metodología a emplear tanto en la labor científica en general, como en la propuesta investigadora en particular. Lo que implica explicitar, a grandes rasgos, los cauces y formas de abordar el objeto sobre el que recaerá la investigación jurídica. La metodología representa el patrón de la investigación: no cabe investigación sin método, si se busca la excelencia científica (LATORRE, 2012, 173).

Por último, el proyecto habrá de contener una propuesta científica concreta, esbozándose las líneas maestras de lo que constituirá el objeto de la futura investigación. Dicha propuesta vendrá influenciada, en cierto modo, por el perfil investigador propio y el marco científico en el que vaya a encuadrarse, ya que el proyecto no puede sustraerse a estos condicionamientos personales y colectivos.

2. La investigación en Derecho Financiero en clave *principalista*: en torno a la justicia, la legalidad y la seguridad jurídica

En nuestra opinión, el proyecto ha de poner de manifiesto la concepción personal sobre la investigación científica en Derecho Financiero. En este sentido, dado que las cuestiones que suscita esta rama del ordenamiento en el momento presente son múltiples y de muy diversa naturaleza, parece que un examen exhaustivo e individualizado de cada una de ellas excedería los límites inherentes al proyecto investigador, por lo que podría optarse por un tratamiento de los retos de la disciplina en clave *principalista*, revisando el estado actual del Derecho Financiero, de manera general, a la luz de los principios clásicos de justicia, legalidad y seguridad jurídica.

De este modo, el proyecto investigador no se limitaría a una mera descripción de los últimos hitos normativos de la disciplina, sino que se dirigiría a mostrar los planteamientos científicos propios, es decir, la visión personal de la investigación en Derecho Financiero, apostándose al respecto por una concepción *principalista* en esta concreta parcela del ordenamiento.

En efecto, consideramos que la investigación jurídica debería ahondar en los criterios rectores de la actividad financiera y comprobar, en definitiva, si el Derecho positivo responde a sus exigencias y requerimientos. Cabría reivindicar el papel preponderante que los principios constitucionales han de asumir en la investigación en el terreno del Derecho Financiero, puesto que la consecución del Estado social y democrático de Derecho, proclamado en el artículo 1.1 de la Carta Magna, no puede alcanzarse sin la observancia de los principios de justicia material, legalidad y seguridad jurídica.

2.1. Los principios constitucionales de justicia material de la actividad financiera

Resulta evidente la mutación que la Constitución española de 1978 supuso en las bases científicas del Derecho Financiero (por todos, MARTÍN QUERALT, 1980, 99), de tal modo que desde entonces la investigación en este campo jurídico ha pasado a abordarse necesariamente –aunque no sólo– desde la óptica constitucional. Lo que implica, entre otros extremos, anudar la corrección técnico-jurídica en el análisis de las normas financieras a su contraste con los principios constitucionales recogidos en el

artículo 31 de la Carta Magna, debiendo tenerse en cuenta a tales efectos la exégesis dada a los mismos por el Tribunal Constitucional.

A nuestro juicio, tal vez una de las cuestiones nucleares a abordar en la actualidad por la investigación científica en el ámbito del Derecho Financiero sea la situación de riesgo en la que se encuentran los principios constitucionales de justicia material de la actividad financiera. Principios estos que han intentado conformar un ordenamiento financiero de corte claramente redistributivo, en la doble vertiente del gasto y del ingreso, pero cuya consecución se está viendo alterada, en cierta medida, por factores *extrajurídicos*, tales como la globalización o la crisis económica, entre otros.

A título de ejemplo, puede observarse como el auge de la globalización económica acaecido en los últimos decenios y el fenómeno de competencia fiscal perniciosa que de ella se deriva han supuesto un menoscabo de los principios de justicia tributaria, ya que en ocasiones los legisladores nacionales han acabado teniendo en cuenta, a la hora de fijar el gravamen de las distintas manifestaciones de riqueza, más que la capacidad económica de los sujetos llamados a contribuir, su incidencia en la captación de inversiones económicas. La acentuación de esta competencia fiscal ha abocado en la transformación de las estructuras impositivas internas, constituyendo además el caldo de cultivo de una planificación fiscal abusiva que supone una clara amenaza para la justicia y equidad tributarias.

Por otro lado, la gran crisis que ha azotado la economía en los últimos años ha contribuido, asimismo, a esa dilución de los principios materiales de justicia financiera. En la esfera del gasto público, tanto la incorporación a la Constitución española del principio de prioridad en el pago de la deuda pública en virtud de la reforma de su artículo 135, como el conjunto de ajustes dimanantes de las exigencias del principio de estabilidad presupuestaria y sostenibilidad financiera, han implicado un cierto vaciamiento del instituto del gasto público como mecanismo de solidaridad y de redistribución de la riqueza. Por su parte, en el terreno de los ingresos públicos, las múltiples reformas normativas llevadas a cabo en el seno del sistema impositivo han estado presididas por el objetivo último de conseguir un aumento de la recaudación, pasando a un segundo plano

los requerimientos propios de los principios constitucionales de justicia tributaria, además de la inseguridad jurídica y el detrimento de los derechos y garantías de los obligados generados por esa especie de voladura incontrolada a la que se ha sometido la estructura impositiva interna.

Se precisa, por ende, que la investigación científica en el ámbito del Derecho Financiero incida en la necesidad de que los principios constitucionales de justicia material de la actividad financiera vuelvan a recobrar el alcance que le es propio, sin que quepa su espuria reformulación por la simple acción de las fuerzas del mercado o por cualesquiera otros factores derivados de la correspondiente coyuntura económica. Es evidente que las categorías del Derecho Financiero no tienen por qué ser rígidas y estáticas, predicándose de ellas una cierta flexibilidad y dinamismo en aras de su adaptación a cada momento histórico. También la configuración jurídica de los principios constitucionales, lejos de ser inmutable, deviene acomodable a la realidad social y económica, como lo demuestra la evolución de su construcción en la propia jurisprudencia constitucional. Pero en ningún caso cabe la adulteración de su esencia última, de ese núcleo, ya afirmado, que ha de permanecer impermeable a cualquier tendencia económica o política y, en definitiva, regir el devenir legislativo en la esfera financiera.

El investigador en Derecho Financiero debería atender a si las diferentes normas financieras, cualquiera que sea su objeto y finalidad, se ajustan a las exigencias constitucionales derivadas de los principios de justicia. Si el ordenamiento financiero no puede desgajarse de sus principios radicales —éstos son, los de justicia en el ingreso y en el gasto—, la investigación científica en nuestra disciplina debe retomar el estudio de los mismos, denunciando sus posibles vulneraciones o cercenamientos y articulando cauces para su correcta observancia por parte del legislador en el diseño y producción normativos.

En definitiva, uno de los retos actuales de la investigación científica en Derecho Financiero es, en nuestra opinión, el de contribuir a la resituación de los principios materiales de justicia de la actividad financiera en la cúspide de la regulación positiva,

como elementos rectores de toda actividad normativa en este ámbito. La concepción del ingreso y gasto público como instrumentos redistributivos de la renta entronca con la noción de Estado social, consagrada en el artículo 1.1 de la Constitución española y dirigida a la consecución de los objetivos –más bien valores– de igualdad y solidaridad.

En esta línea exegética, la justicia financiera se erige en un elemento capital para el logro de un auténtico Estado social en el que se fomente, junto al crecimiento económico, la igualdad de oportunidades de todos los ciudadanos. Por ello, hay que volver a ubicar en un primer plano esos principios tradicionales del orden financiero y focalizar de nuevo los estudios jurídicos en la posible inadecuación a su alcance y contenido de los productos normativos que se están generando actualmente en esta rama del Derecho. Parafraseando el título del célebre artículo del profesor PALAO (1976), nos encontramos ante un apogeo *de iure*, pero una innegable crisis *de facto*, de los principios clásicos de justicia financiera, como consecuencia del nuevo escenario resultante de los últimos acontecimientos económicos. Corresponde, pues, al profesor universitario afianzar nuevamente, a través de sus investigaciones científicas, el valor e importancia crucial de los principios materiales de justicia de la actividad financiera.

2.2. La (des)configuración del principio de reserva de ley: entre Decretos-Leyes y *soft law* supranacional

El principio de reserva de ley se erige en la regla formal por excelencia del ordenamiento financiero y, aun cuando también se extiende a ámbitos como el Presupuesto y la Deuda Pública, su incidencia es más elevada en sede tributaria, al responder en sus orígenes al logro de la tradicional *autoimposición* democrática y traducirse actualmente, según la interpretación del Tribunal Constitucional dada a los artículos 31.3 y 133 de la Carta Magna, en la exigencia de que, al menos, los elementos esenciales del tributo se encuentren regulados por ley.

Pues bien, si se observan las últimas tendencias normativas internas puede apreciarse como este principio de reserva de ley aparece un tanto desdibujado. De un lado, la situación económica por la que se ha atravesado en los últimos tiempos ha propiciado

la necesidad de que el sistema jurídico-financiero se adaptase a ese nuevo escenario con gran celeridad, abocando en una cierta deriva en la producción normativa caracterizada, básicamente, por una utilización desmedida –y, en cierto modo, desenfocada e impropia– de la figura del Decreto-Ley².

De alguna manera, parece haberse ensanchado el presupuesto habilitante del Decreto Ley –éste es, la extraordinaria y urgente necesidad–, vaciándolo de contenido y desnaturalizándose el carácter excepcional de esta fuente del Derecho. En este sentido, el propio Tribunal Constitucional ha reconocido que la necesaria conexión entre la facultad legislativa excepcional y la existencia del presupuesto habilitante conduce a que la extraordinaria y urgente necesidad no pueda ser considerada como una cláusula o expresión carente de significado, dentro de la cual el lógico margen de apreciación política del Gobierno se mueva libremente sin restricción alguna, sino por el contrario la constatación de un límite jurídico a la actuación normativa mediante Decretos-Leyes³.

Además, en no pocas ocasiones la utilización del Decreto-Ley acaba transgrediendo su propio ámbito material y regulando, en contra de la doctrina del Tribunal Constitucional, aspectos sustanciales del deber de contribuir recogido en el artículo 31.1 de la Carta Magna. Buena prueba de ello deviene la figura de la «declaración tributaria especial», creada a través del Real Decreto 12/2012, de 30 de marzo, y recientemente declarada inconstitucional por suponer una alteración fundamental del modo de reparto de la carga tributaria cuya introducción en el ordenamiento jurídico no resulta posible mediante el instrumento normativo excepcional previsto en el artículo 86.1 de la Constitución⁴.

De otro lado, el denominado *soft law* dimanante de instancias supranacionales también parece estar transmutando la concepción clásica del principio de reserva de ley, al menos desde un punto de vista material. Aunque las normas financieras siguen

² Asimismo, sobre la expansión de la potestad reglamentaria como manifestación del rol prevalente asumido por el poder ejecutivo en materia tributaria y del consiguiente debilitamiento del principio de reserva de ley, véase ANDRÉS, 2013.

³ STC 21/2011, de 17 de marzo (Fundamento Jurídico 3º).

⁴ STC 73/2017, de 8 de junio (Fundamento Jurídico 6º).

adoptándose formalmente por el Parlamento –más allá, obviamente, de las propiamente europeas–, éstas son en muchas ocasiones un fiel trasunto de las fórmulas normativas propuestas o recomendadas por los organismos supranacionales, de modo que dicho *soft law* acaba convirtiéndose, casi automáticamente, en un *hard law* sustraído, en muchas ocasiones, al necesario debate interno sobre su conveniencia y oportunidad.

En este sentido, valga como botón de muestra la incidencia que el Plan de Acción de la OCDE contra la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios (BEPS) está teniendo sobre la imposición societaria interna⁵. Como es sabido, el objeto principal del Plan BEPS viene constituido por la implementación de nuevos instrumentos jurídicos para alinear la tributación y la actividad económica, de forma que los beneficios societarios sean gravados allí donde se lleve a cabo realmente la misma y se evite la *infraimposición* derivada de la explotación de las interacciones o asimetrías existentes en las legislaciones tributarias nacionales y convencionales.

El Plan de Acción BEPS de la OCDE se asienta sobre tres pilares fundamentales: coherencia, sustancia y transparencia. Así, las acciones 2 a 5 se encaminan al logro de una mayor coherencia internacional en la imposición societaria, mediante la articulación de normas dirigidas a neutralizar la *desimposición* provocada por los instrumentos híbridos, las *CFCs*, los endeudamientos *intragruppo* o las prácticas fiscales perniciosas; las acciones 6 a 10 tratan de dotar de mayor efectividad a los actuales estándares normativos internacionales, a efectos de impedir el abuso de los Convenios para evitar la doble imposición, la elusión artificiosa del estatuto del establecimiento permanente o la traslación de beneficios mediante precios de transferencia; y las acciones 11 a 14 buscan conseguir una mayor transparencia en el ámbito fiscal, recopilando datos sobre el impacto económico de la erosión de bases imponibles y del traslado de beneficios, estableciendo obligaciones de información sobre las estructuras de planificación fiscal potencialmente agresivas, reforzando la documentación en materia de precios de transferencia e impulsando los mecanismos de resolución de controversias. Además, el Plan BEPS contiene otras dos acciones, la 1 y la 15, dirigidas respectivamente a abordar los retos

⁵ *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OCDE, 2013.

planteados por la economía digital y a desarrollar un instrumento multilateral que permita una adecuada implementación de las medidas previstas en el mismo.

En septiembre de 2014 se publicaron los primeros informes de desarrollo (*deliverables*) sobre las acciones 1 (economía digital), 2 (híbridos), 5 (régimen preferenciales), 6 (abuso de convenio), 8 (precios de transferencia e intangibles), 13 (obligaciones de documentación sobre precios de transferencia) y 15 (instrumento multilateral)⁶. Posteriormente, en octubre de 2015 se publicó el paquete de informes finales referidos a todas las acciones del plan de acción BEPS, donde se consolidan los primeros informes presentados en 2014 y se recoge un amplio elenco de medidas para hacer frente a la erosión de bases imponibles y el traslado de beneficios⁷.

La influencia del Plan de Acción BEPS de la OCDE sobre la normativa interna puede ya apreciarse, por ejemplo, en las cláusulas anti-híbridos⁸, el informe país por país para grupos de sociedades⁹, el *patent box*¹⁰, la limitación de la deducibilidad de gastos financieros¹¹ o la transparencia fiscal internacional¹². De hecho, la propia exposición de motivos de la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades incide en que la reforma se dirige, entre otros extremos, a favorecer una efectiva lucha contra el fraude fiscal, a nivel tanto interno como internacional, en la orientación apuntada por el Plan de Acción BEPS de la OCDE.

Todo ello supone una muestra de la reconfiguración que se está produciendo en el tradicional sistema de fuentes del ordenamiento financiero, así como en el rol atribuido a la ley en su seno. Ciertamente, dicho sistema sigue pivotando sobre esta categoría, en el sentido estricto de que las decisiones nucleares sobre la materia siguen

⁶ Disponibles en <http://www.oecd.org/tax/beps-2014-deliverables.htm>.

⁷ Disponibles en <http://www.oecd.org/tax/aggressive/beps-2015-final-reports.htm>.

⁸ Artículos 15.j) y 21.1 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

⁹ Artículos 13 y 14 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por Real Decreto 634/2015, de 10 de julio.

¹⁰ Artículo 23 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, en su redacción dada por el artículo 62 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016.

¹¹ Artículos 15.h) y 16 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

¹² Artículo 100 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

adoptándose en sede parlamentaria. Pero, desde un punto de vista material, el contenido de estas se halla fuertemente condicionado, cuando no impuesto, desde instancias y foros supranacionales, e incluso, en ocasiones, por la globalización económica y las propias fuerzas del mercado.

Por ello, estimamos que el investigador en Derecho Financiero no debe desconocer este nuevo *statu quo* y plantearse en qué medida tales factores pueden estar desnaturalizando la reserva de ley, en tanto principio constitucional clásico en la producción normativa en materia financiera. Resulta notoria la evolución sufrida por dicho principio, distando mucho en la actualidad de su concepción inicial en el campo jurídico-financiero, sobre todo tras la integración de España en la Unión Europea. Pero el riesgo actual estriba en que el instrumento jurídico previsto por la Constitución para ordenar jurídicamente la Hacienda Pública –éste es, la ley– acabe viéndose desprovisto, *de facto*, del alcance y contenido que le son consustanciales. En suma, la investigación científica debe ocuparse de reclamar el valor, no sólo formal, sino también material, del principio de reserva de ley, como límite a las injerencias externas en el *iter* normativo interno y, por ende, como garantía del ejercicio democrático del poder financiero¹³.

2.3. El principio de (in)seguridad jurídica en materia tributaria

A nadie escapa el ingente dinamismo que preside la actual configuración del Derecho Financiero, fruto del componente político subyacente en sus normas jurídicas, de la utilización de éstas últimas como instrumento de política económica y de ese

¹³ Como recalcan MARTÍN QUERALT y LOZANO, «[e]ste deterioro del papel de la ley no sólo se hace patente en el ámbito tributario. Tampoco la otra rama del Derecho Financiero, el Derecho Presupuestario, queda al margen de las ínfulas modernizadoras que arrumban inmisericordemente los principios y las categorías con las que se ha configurado este sector del ordenamiento. No es sólo una cuestión de defectuosa técnica jurídica, sino de opciones de fondo que comprometen los cimientos del Estado de Derecho y de la distribución de poderes que operó la Constitución. Ejemplo paradigmático es la *Ley Orgánica de Estabilidad Presupuestaria y Sostenibilidad Financiera*. Al prescribir que las grandes cifras del Presupuesto se atenderán a los acuerdos de la Unión Europea, que no habrá déficit presupuestario y que, en virtud de la denominada *regla de gasto*, el eventual superávit de un ejercicio deberá destinarse exclusivamente a cubrir el servicio de la deuda, sin poder destinarse a nuevos gastos, cabe preguntarse: ¿qué decisiones pueden tomar las Cortes cada año al aprobar la Ley de Presupuestos? El instrumento normativo previsto por la Constitución para que el poder financiero apruebe la ordenación jurídica de la Hacienda Pública en el ejercicio siguiente queda absolutamente vacío de contenido, y expropiado con ello el ámbito de decisión del titular del poder financiero» (MARTÍN QUERALT y LOZANO, 2012, 26).

entramado heterogéneo de fuentes, formales y materiales, al que se aludía *supra*. Ello ha generado un escenario caracterizado por la proliferación de nuevas normas y modificaciones legislativas que, en buena medida, ponen en tela de juicio el alcance y valor del principio de seguridad jurídica en este sector del ordenamiento jurídico.

El principio de seguridad jurídica, reconocido en el artículo 9.3 de la Constitución española, constituye uno de los pilares del Estado de Derecho, exigiendo la formulación adecuada de las normas integrantes del ordenamiento jurídico –seguridad normativa– y su apropiada aplicación por parte de los operadores jurídicos –seguridad aplicativa–. Pues bien, tales requerimientos parecen estar, en el momento presente, amenazados en el ámbito financiero y, sobre todo, tributario.

En este campo se constata una hipertrofia legislativa que dificulta gravemente la pretendida certeza del Derecho, en cuanto posibilidad real para los destinatarios de conocer y cumplir sus prescripciones. La pluralidad de ordenamientos, la prolijidad de la normativa tributaria y su incesante mutabilidad minan sobremanera la seguridad jurídica, en su acepción de predictibilidad de la norma. Hoy día resulta incontestable la excesiva sucesión de normas tributarias provenientes, además, de distintos niveles –estatal, autonómico, local y supranacional–, lo que hace peligrar la estabilidad y previsibilidad normativas. Además, la seguridad jurídica también se resiente por la propia estructura y redacción de la norma tributaria que, lejos de ser clara en orden a que los obligados sepan a qué atenerse, carece de una depurada técnica legislativa, dificultando en muchas ocasiones su comprensión y, por ende, su correcta aplicación.

La relevancia que ostenta la seguridad jurídica en el ámbito tributario hace necesaria una mayor investigación científica sobre dicho principio, ya que la calidad de los ordenamientos tributarios también se mide por el grado de seguridad jurídica que ofrece a sus destinatarios. Se trata de examinar el alcance y contenido que debería predicarse de dicho principio y, en especial, las principales quiebras de la seguridad jurídica existentes en la producción o aplicación de las normas tributarias. El objetivo

último sería, pues, contribuir al aumento de la seguridad jurídica en la esfera tributaria, analizando sus principales déficits en el ámbito normativo o aplicativo¹⁴.

Y es que la necesidad de certeza y previsibilidad en la creación y aplicación del Derecho resulta absolutamente insoslayable en un terreno jurídico como el tributario, cuyo objeto gira en torno a la imposición legal de obligaciones públicas de naturaleza pecuniaria. La seguridad jurídica constituye una garantía fundamental para los obligados tributarios, reconducible a la posibilidad de saber a qué atenerse en sus relaciones jurídicas. No cabe hablar de auténtica legalidad ni justicia tributaria –ni, por elevación, de Estado social y de Derecho– sin seguridad jurídica en este ámbito.

Analizando la senda por la que discurre hoy en día el Derecho Tributario, puede colegirse una cierta difuminación del principio de seguridad jurídica. Y ello porque el ordenamiento tributario se ha tornado cada vez más complejo, siendo en muchas ocasiones inaprensible e incomprensible para unos destinatarios que han de asumir, en su condición de obligados, un rol eminentemente activo en la aplicación de los tributos. La variabilidad normativa imperante en la parcela tributaria pone en riesgo la pretendida

¹⁴ En este sentido, la FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, ha señalado aquellos ámbitos del sistema tributario español que requieren una mayor seguridad jurídica, recogiendo asimismo una serie de propuestas reconducibles a las siguientes: «1. Armonizar las normas, procedimientos y obligaciones formales existentes en las distintas administraciones y reforzar la obligación de coordinación, minimizando la inseguridad y coste para los contribuyentes derivados de la multiplicidad de administraciones, normas e interpretaciones. 2. Mejorar el proceso de creación normativa, asegurando la calidad técnica de las leyes tributarias, la participación social en su debate, la irretroactividad de los cambios normativos y el otorgamiento a los contribuyentes de un plazo razonable para el cumplimiento de las obligaciones impuestas por la nueva normativa. 3. Regular de forma clara y concreta las medidas anti-abuso de la normativa tributaria interna, evitando la aplicación de instituciones jurídicas ajenas al derecho tributario y medidas ambiguas que puedan causar litigiosidad. 4. Reducir la incertidumbre existente en relación con la interpretación de las normas tributarias, haciendo un uso más intenso y eficiente de la facultad reglamentaria y estableciendo mecanismos que permitan obtener certeza sobre el régimen fiscal aplicable al caso concreto. 5. Establecer sistemas alternativos de relación reforzada entre la Administración y las empresas. 6. Establecer mecanismos alternativos para la resolución de los conflictos con la Administración que permitan aumentar la seguridad jurídica y reducir la litigiosidad, tales como el arbitraje, y adecuar las normas procesales para agilizar los procedimientos y establecer con rapidez y eficacia criterios de carácter general. 7. Mejorar los mecanismos de resolución de conflictos derivados de la adopción de posiciones diferentes por las administraciones públicas de diversos países cuando es de aplicación un Convenio para evitar la Doble Imposición y revisar la eficacia y mejorar los instrumentos existentes para dotar a los contribuyentes de mayor seguridad jurídica. 8. Mejorar la regulación de algunas de las facultades de revisión de la Administración y limitarlas en determinadas materias (prescripción, procedimiento sancionador, etc.) para evitar la discrecionalidad. 9. Revisión, sistematización y simplificación de las innumerables obligaciones formales que se imponen a los empresarios/contribuyentes. 10. Modificación del régimen sancionador evitando el automatismo en la imposición de sanciones y asegurando que no tienen trascendencia penal meras diferencias de interpretación» (FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, 2014, 2 y 3).

certeza y previsibilidad del Derecho, al hacer harto difícil para los obligados tributarios tanto el conocimiento y cumplimiento de sus prescripciones, como la predicción de las consecuencias jurídicas ligadas a sus actos. En un escenario tributario como el actual, caracterizado por la abundancia y dispersión de normas, sus constantes modificaciones y la poca claridad con que muchas veces aparecen formuladas, la posición jurídica de los obligados acaba resintiéndose: ese flujo incesante de disposiciones mal parece cohonestar con la estabilidad normativa que postula el principio de seguridad jurídica, haciendo prácticamente imposible, para los operadores jurídicos –y, en particular, para los obligados tributarios– la correcta interpretación y aplicación del ordenamiento.

En el ámbito interno, el sistema tributario se ha visto recientemente sacudido por un aluvión de reformas –muchas veces alojadas, además, en cuerpos jurídicos extraños– que sitúan a los obligados ante un panorama normativo altamente enmarañado, cuando no caótico. Basta con traer a colación las múltiples modificaciones operadas, durante los últimos años, en las principales figuras impositivas. De hecho, la última gran «reforma fiscal» efectuada entre 2014 y 2015 ha conllevado cambios de evidente calado que afectan no sólo a tributos tan importantes como el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas¹⁵, el Impuesto sobre Sociedades¹⁶ o el Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁷, sino también a la propia Ley General Tributaria, la cual ha experimentado la mayor modificación desde su entrada en vigor¹⁸.

En ocasiones, esta intensidad en la producción normativa y su frecuente mutabilidad obedecen a la necesidad de acompasar el ordenamiento tributario a la coyuntura económica y social. Pero este continuo torrente normativo parece haberse convertido en sistémico, poniendo en serias dificultades a sus destinatarios a la hora de discernir la normativa aplicable.

Ciertamente, el mapa tributario interno deviene casi inescrutable, lo que acaba cercenando la seguridad jurídica de los obligados, en su doble dimensión de certeza y

¹⁵ Ley 26/2014, de 27 de noviembre.

¹⁶ Ley 27/2014, de 27 de noviembre.

¹⁷ Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

¹⁸ Ley 34/2015, de 21 de septiembre.

previsibilidad del Derecho. La indiscutida posibilidad de cambio jurídico, necesaria para evitar la paralización de un ordenamiento intrínsecamente dinámico como el tributario, pierde su legitimidad cuando se convierte en una incesante voladura del sistema. Porque la confianza en el Derecho exige no sólo la salvaguardia de situaciones pasadas –a través, básicamente, de la institución de la irretroactividad–, sino también una razonable estabilidad de las reglas de juego que permita a los obligados tributarios un mínimo de seguridad *a futuro* (FERREIRO, 1993, 49).

La seguridad jurídica se ve afectada, igualmente, por la deficiente técnica de la que, en no pocos supuestos, adolece la formulación de la norma tributaria. La oscuridad con que asiduamente se encuentra redactada obstaculiza su comprensión y aplicación por parte de los obligados tributarios, de modo que se terminan imponiendo un conjunto de deberes –con graves consecuencias patrimoniales en caso de incumplimiento– cuyo entendimiento resulta inaccesible, no sólo por la complejidad intrínseca de la materia, sino también a causa de esa imperfecta técnica jurídica. Una legislación tributaria enmarañada o ambigua daña la certidumbre jurídica y, en última instancia, la justicia material¹⁹.

La certeza del Derecho Tributario requiere, pues, una adecuada técnica jurídica generadora de una legislación comprensible y manejable por los obligados. Se hace necesario un sistema tributario fácil de entender –o, al menos, de posible intelección–, sustentado en un conjunto normativo preciso. Y ello sólo puede conseguirse mediante el empleo de una depurada técnica jurídica que logre transmitir a los destinatarios el mandato del legislador de la manera más asequible (FERREIRO, 1993, 47). Calidad y claridad normativas se encuentran, por consiguiente, indisolublemente unidas.

¹⁹ Como aseverase el Tribunal Constitucional en su Sentencia 150/1990, de 4 de octubre, «los principios de seguridad jurídica y de interdicción de la arbitrariedad de los poderes públicos exigen que la norma sea clara para que los ciudadanos sepan a qué atenerse ante la misma. En este orden de exigencias no cabe subestimar la importancia que para la certeza del Derecho y la seguridad jurídica tiene el empleo de una depurada técnica jurídica en el proceso de elaboración de las normas, singularmente en un sector como el tributario que, además de regular actos y relaciones jurídicas en masa que afectan y condicionan la actividad económica global de todos los ciudadanos, atribuye a éstos una participación y un protagonismo crecientes en la gestión y aplicación de los tributos» (Fundamento Jurídico 8°).

Por otro lado, la seguridad jurídica, además de constituir un pilar básico del Estado de Derecho, también resulta clave para el crecimiento económico. Si se pretende que la legislación tributaria coadyuve a impulsar la economía, la adopción de medidas dirigidas al fomento de la actividad productiva y la creación de empleo debe ir acompañada de un clima de confianza para los operadores económicos. Lo que requiere certeza en la posterior interpretación y aplicación del sistema tributario, así como también una mínima estabilidad normativa (FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD, 2014, 4).

Por tanto, dada la trascendencia que la política fiscal ostenta en el actual contexto económico, la seguridad jurídica debería ser uno de los ejes centrales sobre los que tendría que pivotar la creación normativa en la esfera tributaria. Un sistema tributario con un alto grado de certidumbre jurídica revierte, con carácter general, en un mayor nivel recaudatorio, puesto que dicha fiabilidad contribuye a la captación de riqueza y, por ende, de nuevas bases imponibles.

3. El método en la investigación *principalista* del Derecho Financiero

Finalmente, cabría hacer referencia a la metodología en el ámbito del Derecho Financiero. Y ello porque el método, entendido como la vía de aproximación al objeto de conocimiento científico, constituye un elemento clave en la configuración de la actividad investigadora (LARENZ, 1994, 236).

En este sentido, se advierte claramente la intensa relación existente entre Ciencia y método, en tanto éste último no es sino la forma de acercarse a aquélla. De manera que, en la esfera del Derecho, el método jurídico se concibe como la suma de procedimientos lógico-abstractos que, en definitiva, permiten conocer e interpretar su contenido y estructura (BOBBIO, 1980, 31).

Sin embargo, en la parcela del Derecho Financiero el empleo del método jurídico, como técnica de aproximación a su objeto, no siempre ha sido una cuestión pacífica, debido básicamente a la confluencia en la actividad financiera de aspectos políticos,

económicos, jurídicos y técnicos. Lo que, como es sabido, llevó a cierto sector doctrinal a negar la validez del método jurídico, propugnando su sustitución por otro, denominado sincrético, que permitiese un estudio completo de la misma (GRIZIOTTI, 1935; 1956; 1962). *Integralismo* este frente al cual se reivindicó, por otra parte, de la doctrina, la necesidad de aislar la vertiente jurídica del fenómeno financiero y emplear en su análisis, de forma exclusiva, el método jurídico (por todos, ROMANELLI-GRIMALDI, 1961).

Tal vez la problemática relativa a la metodología en Derecho Financiero no debiera resolverse en términos absolutos, de manera que la preponderancia natural del método jurídico no tendría por qué excluir el recurso complementario a otros enfoques que faciliten la aprehensión de la ordenación jurídica de la actividad financiera (MARTÍN JIMÉNEZ, 2000, 913; ESCRIBANO, 2002, 34).

Nuestra disciplina se ocupa de la faceta jurídica de la realidad financiera, por lo que su aproximación ha de realizarse partiendo de la norma y proyectando sobre ella un razonamiento lógico que conduzca a la elaboración de conceptos, categorías e instituciones propias de la Ciencia del Derecho (BAYONA DE PEROGORDO y SOLER, 1989, 152). Ahora bien, el hecho de que el acercamiento al objeto de conocimiento del Derecho Financiero haya de llevarse a cabo mediante el método jurídico no implica obviar el rol que otros factores representan en la propia configuración del ordenamiento financiero. Una cosa es que este sector precise ser examinado desde un prisma eminentemente jurídico y otra bien distinta su concepción como un compartimento estanco y, por ende, la exclusión total en su análisis de cualesquiera otras consideraciones de carácter histórico, político, económico o sociológico. Y ello porque el campo jurídico-financiero sólo puede entenderse desde una óptica abierta en la cual todas sus dimensiones sean tenidas en cuenta a la hora de aproximarse a esta materia, coadyuvando a la comprensión y explicación de esta, sin que con esto se niegue el papel esencial y prevalente que, a tales efectos, desempeña el método jurídico, como no puede ser de otro modo en el ámbito de la Ciencia del Derecho.

Ciertamente, la interrelación entre método y objeto comporta que el régimen jurídico de la actividad financiera tenga que ser abordado desde los esquemas lógicos

proporcionados por la Ciencia del Derecho. Pero también parece coherente que la construcción del sistema jurídico-financiero se apoye sobre algo más que la simple norma, nutriéndose de lo que a tal fin puedan aportar las restantes vertientes de dicho fenómeno. Aunque la disciplina se limite al estudio de los aspectos jurídicos de la actividad financiera, no cabe ignorar la conexión existente entre todas sus facetas ni la retroalimentación que se produce entre ellas (PALAO, 1983, 502 y 503).

Por tanto, si una comprensión adecuada de la ordenación jurídica de la actividad financiera exige una elevación sobre la norma que permita atisbar su sustrato, la atención a los aspectos extrajurídicos parece no sólo conveniente, sino necesaria. El método jurídico, aun cuando se erige en la pieza nuclear para efectuar una correcta aproximación al objeto del Derecho Financiero, requiere ser complementado si se pretende dar respuesta a todas las cuestiones planteadas por la disciplina (PALAO, 1999, 646). Ello entronca, asimismo, con una concepción *principalista* del método en Derecho Financiero, a través de la cual se pretende ahondar en los valores o criterios fundamentales que han de presidir la ordenación jurídica de la actividad financiera. Se trata de trascender del dato normativo y anclar el razonamiento jurídico en aquellos principios generales que responden a la idea de justicia y, en consecuencia, legitiman el ordenamiento financiero en su conjunto²⁰.

En suma, el método jurídico se configura como necesario y prioritario en el ámbito del Derecho Financiero. No obstante, aquél no puede quedar varado en la pura norma, sino que, por el contrario, debe ir más allá de la misma para tratar de llegar a la esencia última de la disciplina. Y, en dicha búsqueda, el método jurídico tiene que apoyarse, supletoriamente, en los conocimientos proporcionados desde aquellos otros campos que también abordan el fenómeno financiero, con la finalidad de obtener una explicación completa de su propia vertiente jurídica.

²⁰ Como ya argumentara RODRÍGUEZ BEREIJO, el método en Derecho Financiero debe focalizar la disciplina desde el ángulo de los principios propios y singulares de esta parcela jurídica, lo que indirectamente lleva aparejada «la penetración de los aspectos políticos, económicos, históricos del fenómeno financiero en el análisis jurídico» (RODRÍGUEZ BEREIJO, 1976, 387).

4. Conclusiones

En nuestra opinión, la elaboración de un proyecto investigador a efectos de los concursos de acceso a los cuerpos docentes universitarios no debería reconducirse, ante el silencio normativo, a la realización de un trabajo acabado de investigación, sino más bien a la exposición de qué y cómo se pretende investigar en el ámbito de una determinada disciplina. En puridad, el proyecto habría de contener una planificación de la actividad científica a desplegar en el futuro, describiéndose las líneas y temas de investigación que se desarrollarán a corto o medio plazo, con referencia además a las razones que justifican dicha opción.

Ahora bien, con carácter previo cabría realizar en el proyecto una reflexión general en torno al objeto y método de la investigación en la disciplina. Ello supone explicar los planteamientos científicos propios, esto es, la visión personal sobre los principales retos científicos que se plantean en la actualidad y el modo en que debe acometerse su tratamiento. Se trataría, pues, de repensar por dónde y cómo habría de transitar la investigación científica, a partir del análisis de las principales cuestiones que suscita la materia en el momento presente.

Tras esta especie de posicionamiento científico preliminar, el proyecto se adentraría ya en la propuesta investigadora específica, pergeñándose su alcance, contenido y programación. Obviamente, en dicha investigación también influirá el marco científico en que vaya a quedar encuadrada, de manera que su elección se ajuste tanto al perfil científico individual como al contexto colectivo que representan los grupos y proyectos de investigación provistos de financiación de los que se forme parte.

En este sentido, en el ámbito del Derecho Financiero defendemos una investigación centrada en el abordaje de sus problemas esenciales desde una perspectiva *principalista*, confrontando el actual régimen jurídico de la actividad financiera con las exigencias dimanantes de los principios constitucionales de justicia, legalidad y seguridad jurídica. Así pues, se busca situar el foco de la investigación científica en la verificación, ante el panorama normativo vigente, del grado de cumplimiento de dichos principios,

dada su trascendencia para la consecución de un auténtico Estado social y democrático de Derecho. Y ello porque éste sólo puede alcanzarse, en primer lugar, si existe una auténtica redistribución de la renta que aboque en la igualdad de oportunidades; en segundo lugar, si se produce un ejercicio democrático real del poder financiero; y, en tercer lugar, si concurre la necesaria certeza y previsibilidad en la aplicación de las normas jurídicas.

Esta (re)aproximación al Derecho Financiero desde sus principios clásicos deviene absolutamente imprescindible a la vista de la deriva normativa acontecida en los últimos tiempos en esta parcela del ordenamiento. Fenómenos como la globalización o la crisis económica, entre otros, están generando una peligrosa dilución de los principios constitucionales de justicia material de la actividad financiera, legalidad y seguridad jurídica. Pues bien, la correspondencia entre norma jurídico-financiera y realidad económica no puede realizarse al margen de sus postulados básicos, puesto que, más allá de la posible inconstitucionalidad de ciertas disposiciones específicas, el alejamiento normativo de los principios del Derecho Financiero hace que, en definitiva, se resienta la legitimidad de todo el sistema. De ahí nuestra apuesta por una vuelta en la disciplina a la investigación científica en clave eminentemente *principalista*.

Bibliografía

ANDRÉS AUCEJO, E. (2013). *Relaciones entre «Reglamento» y «Ley» en materia tributaria*. Madrid: Marcial Pons.

ATIENZA, M. (2006). Prólogo a la obra colectiva *Observar la ley. Ensayos sobre metodología de la investigación jurídica*. Madrid: Trotta.

BAYONA DE PEROGORDO, J. J. y SOLER ROCH, M. T. (1989). *Derecho Financiero*. Volumen I. Alicante: Compás.

BOBBIO, N. (1980). *Contribución a la Teoría del Derecho*. Valencia: Fernando Torres.

ESCRIBANO, F. (2002). Algunas propuestas metodológicas para la (re)construcción de un Derecho Financiero del siglo XXI. En: AA.VV. *Documentos del Instituto de Estudios Fiscales*, nº 11. Madrid (p. 31-52).

FERREIRO LAPATZA, J. J. (1993). El principio de seguridad jurídica en la creación y aplicación del tributo. *Crónica Tributaria*, nº 68, pp. 45-54.

FUNDACIÓN IMPUESTOS Y COMPETITIVIDAD (2014). *Diez propuestas para la mejora de la seguridad jurídica en el ámbito de la reforma del sistema tributario español* (disponible en <http://www.fundacionic.com/publicaciones/>).

GRAU RUIZ, M. A. (2006). *Ideas para un proyecto docente en Derecho Financiero y Tributario*. Madrid: Universidad Complutense.

GRIZIOTTI, B. (1935). *Principios de Política, Derecho y Ciencia de la Hacienda*. Madrid: Reus.

GRIZIOTTI, B. (1956). *Studi di Scienza delle Finanze e Diritto Finanziario*. Milán: Giuffrè.

GRIZIOTTI, B. (1962). *Primi elementi di Scienza delle Finanze*. Milán: Giuffrè.

LARENZ, K. (1994). *Metodología de la Ciencia del Derecho*. Barcelona: Ariel.

LATORRE LATORRE, V. (2012): *Bases metodológicas de la investigación jurídica*. Valencia: Tirant Lo Blanch.

MANGAS MARTÍN, A. (2011). La evaluación de la investigación jurídica en España. *El Cronista del Estado Social y Democrático de Derecho*, nº 23, pp. 60-71.

MARTÍN JIMÉNEZ, A. J. (2000). Metodología y Derecho Financiero: ¿es preciso rehabilitar la figura de B. Griziotti y el análisis integral de la actividad financiera del Estado? *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 258, pp. 913-948.

MARTÍN QUERALT, J., LOZANO SERRANO, C., TEJERIZO LÓPEZ, J. M. y CASADO OLLERO, G. (2012). *Curso de Derecho Financiero y Tributario*. 23ª edición. Madrid: Tecnos.

MARTÍN QUERALT, J. (1980). La Constitución española y el Derecho Financiero. *Hacienda Pública Española*, nº 63, pp. 97-131.

PALAO TABOADA, C. (1976). Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. En AA.VV. *Estudios en Homenaje a Federico de Castro*. Volumen II. Madrid: Tecnos (pp. 377-462).

MARTÍN LÓPEZ, Jorge. *El Derecho Financiero desde una perspectiva principalista: notas sobre la elaboración de un proyecto investigador para el acceso a los cuerpos docentes universitarios*

PALAO TABOADA, C. (1983). La enseñanza del Derecho Financiero y Tributario. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 40, pp. 493-504.

PALAO TABOADA, C. (1992). La docencia y la investigación jurídicas en España. *Revista de Administración Pública*, nº 129, pp. 333-348.

PALAO TABOADA, C. (1999). Las cuestiones de método en la obra del profesor Sainz de Bujanda. *Civitas Revista Española de Derecho Financiero*, nº 104, pp. 637-668.

ROMANELLI-GRIMALDI, V. M. (1961). Metodología del Derecho financiero. *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, nº 42.